

MOŽNOSTI KALKULOVÁNÍ NÁKLADŮ V PODMÍNKÁCH NEVYUŽITÝCH VÝROBNÍCH KAPACIT

J. KUTÁČ¹, J. MRUZKOVÁ¹

¹Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava

ABSTRACT: The changing demand for products requires a rapid response in the creation of calculations. The processing system of the calculations should allow for variant conversion cost items. Processing and conversion calculations in terms of unused production capacity require respect of fixed and variable cost components as a result of the different possibilities of influencing the level of the significant drop in production. The quality and explanatory power of a calculation in this situation influence the respect of remanence costs, more detailed assessment of each type of fixed costs in terms of their relation to production capacity and suggestibility, the use of categories opportunity costs in a calculate and the basic element of calculations, namely the calculation formula and method of allocating indirect costs in particular subject to calculation.

KEY WORDS: Calculations, production capacity, fixed costs

1 ÚVOD

V současné době dochází ve výrobních podnicích vlivem finanční krize především k poklesu prodeje a ke vzniku nedostatku kapitálu. V důsledku poklesu prodeje, který je navíc umocněn nejistotou na trhu, dochází následně k omezení výroby a tím k výraznému snížení využití vlastních výrobních a logistických kapacit, což spolu s nedostatkem jak vlastních, tak cizích finančních zdrojů vede ke vzniku velkých problémů v oblasti cash-flow. Hlavní příčinou krachu společnosti není záporný hospodářský výsledek, ale nedostatek finančních zdrojů na krytí závazků po době splatnosti.

Současná finanční krize nyní odhaluje již dávno existující nízkou efektivitu v mnoha výrobních podnicích. Jednotlivé výrobní podniky mají mizivou šanci napravit příčiny vzniku a trvání finanční krize, přesto mohou činit účinná opatření a novým podmínkám se přizpůsobit. Existují opatření v oblasti snižování nákladů (jak ušetřit) a opatření v oblasti zvyšování výnosů (jak vydělat). Oblast úspor má svá technická a technologická omezení, což je i příčina, proč ji bylo v minulosti věnováno méně pozornosti než oblasti zvyšování výnosů. Současná krize však nejvíce omezila možnosti zvyšování výnosů a to jak formou zvyšování objemu prodeje, tak zvyšováním prodejních cen. Je proto nutné věnovat vyšší pozornost oblasti úspor.

V případě „šetření“ jde pak jednoznačně o hledání úspor v oblasti měrných spotřeb variabilních nákladů a absolutních úspor fixních nákladů.

A právě oblast fixních nákladů nejvíce ovlivňuje výši vlastních nákladů na jednici výroby a to nejen svou absolutní výší, ale i více či méně vhodným způsobem alokace těchto nákladů vzhledem k vysokému stupni nevyužitých vlastních kapacit.

2 KAPACITA JAKO ČINITEL OVLIVŇUJÍCÍ VÝŠI FIXNÍCH NÁKLADŮ

Problémy spojené s určováním velikosti kapacity a jejím využíváním patří k nejobtížnějším v oblasti ekonomiky podniku. Kapacita je činitelem, který ovlivňuje jak náklady vůbec, tak fixní náklady zvláště. Zkoumáme-li tento činitel v souvislosti s fixními náklady, musíme brát v úvahu druh této kapacity, tj. zda se jedná o výrobní kapacitu nebo pracovní kapacitu.

Na celkovou výši vlastních nákladů na jednici výroby má největší dopad nevyužívání výrobních kapacit a to právě z důvodu existence fixních nákladů, které jsou často označovány jako **kapacitní náklady**. Problém pracovních kapacit je pak především problémem remanentních nákladů (např. nákladů na odstupné, přeškolení zaměstnanců). V případě řešení vlivu nevyužívaných výrobních kapacit je pak nutné znát technické a technologické parametry daného druhu výrobního zařízení především pak s ohledem na možnosti jejich přerušovaného a proměnlivého využívání. I v těchto případech se projevuje vliv remanence nákladů, kdy je nutno kalkulovat s náklady např. na zakonzervování nevyužitých strojů a zařízení, zajištění z hlediska bezpečnosti a ochrany zdraví, povětrnostních vlivů apod. Tyto náklady jsou náklady fixními a při dané výrobní kapacitě představují jednorázové i opakované zvýšení těchto nákladů.

Výrobní kapacita je limitována horní hranicí možného, v podstatě teoretického časového využití výrobního zařízení a určuje se s přihlédnutím:

- k optimálnímu vytížení strojů, výrobních zařízení a ploch za časovou jednotku jejich provozu;
- k počtu strojů a výrobního zařízení a k velikosti ploch, které jsou k dispozici;
- k zavedené pracovní době.

Protože strojní zařízení nebývá vzhledem k údržbě, opravám, nepracovním dnům a prostojům z jiných příčin jako celek v činnosti nepřetržitě po celý den (týden, měsíc, rok), liší se plánované využití kapacity od její teoretické maximální využití právě o čas plánovaných prostojů. Skutečné využití kapacity je zase zpravidla nižší.

2.1 Využité fixní náklady a volné fixní náklady

V současné době má nevyužívání výrobních kapacit vliv na pokles hospodárnosti vynaložených fixních nákladů a to v důsledku jejich deprese. Současně má i vliv na pokles efektivnosti podnikatelských aktivit.

Možným vyjádřením této skutečnosti, která však nebývá v našich podnicích zcela využívána, jsou kategorie využitých a volných (někdy také označovaných jako nevyužité) fixních nákladů. Jedná se o fiktivní rozdělení celkových fixních nákladů na hodnotu odpovídající stupni využití výrobní kapacity (využité fixní náklady) a hodnotu, která je úměrná stupni nevyužití výrobní kapacity (volné fixní náklady). I když v rozpočtech a kalkulacích nelze celkové fixní náklady na tyto dvě části rozdělit, vypovídací schopnost těchto kategorií má informativní význam, zejména pak o hodnotově vyjádřené nevyužité části výrobní kapacity. Jestliže například není výrobní kapacita využívána z 20%, má více burcující účinek informace o tom, že toto nevyužití představuje „zbytečně“ vynaložené fixní náklady v roční hodnotě 10 mil. Kč.

2.2 Umrtnené (utopené) a vyhnutelné fixní náklady

Jak již bylo uvedeno dříve, kompenzování poklesu hospodárnosti v důsledku nevyužití výrobních kapacit v současných proměnlivých podmínkách podnikatelského procesu je možno prostřednictvím úspor fixních nákladů. Přitom je nutno respektovat odlišnou ovlivnitelnost výše fixních nákladů při snižování produkce, která vychází z podstaty jejich vzniku.

Jsou tedy rozlišovány tzv. náklady umrtvené, které byly převážně vynaloženy v minulosti před zahájením samotné výroby a de facto určily účel podnikatelského procesu. Snižování využití výrobní kapacity na jejich výši nemá vliv. Patří zde například odpisy dlouhodobého majetku spjatého s předmětem hlavní podnikatelské činnosti. Možnost eliminace těchto nákladů je dána jeho možným alternativním využitím pro jiný druh podnikatelské činnosti (např. pronájem nevyužitých výrobních prostor) nebo investiční akcí, která umožní využití tohoto majetku jiným způsobem (např. přeměna nevyužitého výrobního provozu na muzeum). Určitým problémem je vyjádření výše těchto nákladů při rozpočtování nebo jejich kalkulování ve variantách budoucích rozhodnutí, a které přitom nelze zanedbat. Tato je většinou odvozena z historických pořizovacích cen, za které byl daný majetek

pořízen v minulosti a která je obvykle dosti vzdálená. Nevyjadřuje proto reálnou hodnotu fixních nákladů, která má být zahrnuta do příslušných kalkulací. Problém bývá řešen pomocí tzv. kalkulačních nákladů (např. kalkulačních odpisů), vyjádřených např. v reprodukčních pořizovacích cenách.

Dále jsou rozlišovány tzv. vyhnutelné náklady. Ty vznikají v důsledku zajištění podmínek podnikatelského procesu jako celku vč. zajištění vytvořené výrobní kapacity. Při snižování využití výrobní kapacity je možné tyto fixní náklady omezit. Výše úspor těchto nákladů však nesmí ohrozit kvalitu produkce, bezpečnost, organizaci práce, aj. a vyvolat další, zejména fixní náklady. Příkladem takového typu nákladů jsou časové mzdy mistrů, pomocných dělníků, administrativních pracovníků, náklady na vytápění a osvětlení, spotřeba kancelářských potřeb, čistících prostředků, ochranných pracovních pomůcek. Tyto náklady jsou těsněji spjaty s výdaji na jejich úhradu, protože nabíhají převážně průběžně během podnikatelského procesu. Úspory těchto nákladů se projeví ve skoku fixních nákladů, který ovšem znamená jejich absolutní snížení při zachování stejné výrobní kapacity (na rozdíl od zvýšení fixních nákladů skokem při zvyšování výrobní kapacity).

2.3 Oportunitní náklady

Při tvorbě kalkulací, zejména těch, které slouží jako jeden z podkladů při rozhodování o budoucích aktivitách v podniku nebo pro tvorbu ceny, se obvykle vychází z kalkulací, které mají vazbu na rozpočet nákladů, popř. skutečné hodnoty nákladů z účetnictví. Důvodem je zejména poměrně snadná zjistitelnost těchto údajů v podniku. V teorii pro tyto případy je navíc doporučováno používat kategorie oportunitních nákladů, které představují „ušlý“ zisk z jiných možných alternativ činnosti podniku. Tyto náklady v kalkulačních propočtech plní funkci dodatkových nákladů. Jedná se o vytvoření určité „rezervy“ v nákladech, která by měla sloužit k pokrytí nenadálých situací (např. kursových ztrát, vzniku dluhu, zvýšeného výskytu zmetků, apod.). Princip oportunitních nákladů je uplatněn také v kategorii tzv. kalkulačních nákladů, jejichž cílem je reálné vyjádření nákladů na předmět kalkulace. Ty se využívají např. při zakalkulování odpisů majetku i v případech, kdy příslušný majetek je již odepsán nebo v případě provedení nákladově náročné opravy výrobního zařízení v jednom roce, kdy jsou tyto náklady rozpočteny na více let (do další předpokládané opravy). Jako alternativní náklad se uplatňuje např. tzv. kalkulační nájemné, představující „ušlý“ zisk z možného využití nevyužívaného hmotného majetku podniku (pozemky, haly, výrobní zařízení) nebo tzv. kalkulační úroky, představující alternativní náklady kapitálu pracujícího v podniku.

3 KALKULAČNÍ VZOREC

Kalkulační vzorec jako vnější forma kalkulace výrazně ovlivňuje její vypovídací schopnost. V kalkulacích sestavovaných v našich podnicích se v převážné většině ještě stále vychází z typového kalkulačního vzorce (s mírnými úpravami), jehož kalkulační položky mají souhrnný charakter a tím není z nich patrná detailnější struktura nákladů s rozdílným vztahem k výkonům, k účelům použití kalkulací a ke způsobu výpočtu položek nákladů.

Jak již bylo uvedeno dříve, právě při kalkulovalání v podmínkách nevyužitých výrobních kapacit je nutno vycházet z podrobněji členěných nákladů a pokud jsou zpětně sumarizovány do těchto souhrnných položek, není patrný vliv jednotlivých odlišně se vyvíjejících fixních a variabilních nákladů při změně výkonů na kalkulační jednice. Při odděleném zachycování fixních a variabilních nákladů v kalkulačním vzorci by bylo vhodné rovněž samostatně oddělit náklady z hlediska jejich ovlivnitelnosti i zakalkulované náklady oportunitní s jejich fiktivním charakterem.

Další prohloubení členění nákladů v kalkulačním vzorci vychází z účelu, pro jaký je kalkulace určena. Pokud se využívá k hodnocení budoucích aktivit podniku, je vhodné položky kalkulačního vzorce rovněž členit s ohledem na jejich relevantnost, popř. irrelevantnost v rámci jednotlivých variant rozhodování.

Nelze ani opomenout základní členění nákladů v kalkulaci na náklady přímé a nepřímé, které z hlediska jejich vzniku mohou být jednicové nebo režijní, což se projeví jejich rozdílným

stanovením zejména v předběžné kalkulaci. Oddělení jednicových a režijních nákladů v kalkulaci má rovněž význam pro jejich využití při hodnocení hospodárnosti vynakládaných nákladů jak dle útvarů i jednotlivých výkonů.

4 ZÁVĚR

Jak bylo v úvodu uvedeno, vedle stálé snahy o hledání možností nárůstu objemu prodeje, je nutné věnovat vyšší pozornost i oblasti úspor. Současná krize vytváří silnou páku na snižování prodejních cen výrobků a služeb. Tuto nepříjemnou situaci z pozice dodavatele je však nutno plně využít k úspoře nákladů z pozice odběratele.

Velké změny v objemech výroby (výkonů), které krize vyvolala, jsou testem variabilnosti nákladů v těchto podmínkách, jehož výsledky je nutno respektovat a využít k správným rozhodnutím v oblasti plánování a kalkulování nákladů. Jedná se především o změnu „variabilnosti“ jednicových mezd a jejich jednotlivých složek a externě zajišťovaných služeb. Při plánovaných změnách v oblasti výroby je pak nutno respektovat a plně využít schopnost některých konstantních nákladů měnit svou výši skokem. Rovněž je nutno respektovat remanenci některých nákladů.

Při prohlubování členění nákladů v kalkulačním vzorci s cílem zpřesnění jejich výpočtu je nutné věnovat pozornost i metodice jejich výpočtu v podmínkách nevyužitých výrobních kapacit. Jedná se především o často používanou metodiku rozvrhování nepřímých konstantních nákladů podle pracovní, která de facto znevýhodňuje pracnější výrobky, tj. výrobky s vyšší přidanou hodnotou. Zde je nutno si uvědomit, že v podmínkách nevyužitých výrobních kapacit je pro posuzování ekonomické výhodnosti jednotlivých výrobků přesnější používání příspěvku na úhradu konstantních nákladů a zisku v rámci neúplných kalkulací.

Oponent: doc. Ing. Iveta Vozňáková, Ph.D.